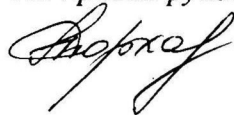


0-792241

На правах рукописи



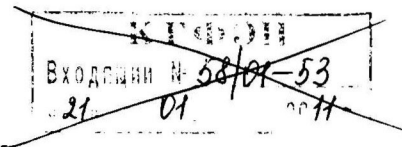
ТОРХОВА АННА НИКОЛАЕВНА

**ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В УЧРЕЖДЕНИЯХ  
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО  
ОБРАЗОВАНИЯ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет,  
статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Тольятти 2010



Работа выполнена в Тольяттинском государственном университете,  
Самарская обл.

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
Никифорова Елена Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Садыкова Тамара Махмутовна

доктор экономических наук, доцент  
Корнеева Татьяна Анатольевна

Ведущая организация - Кубанский государственный университет,  
г. Краснодар

Защита состоится 12 февраля 2011 г. в 16 ч на заседании диссертационного  
совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом  
университете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325, г. Самара,  
443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке  
Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 27 декабря 2010 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690018

Ученый секретарь  
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Т.И. Леонтьева'.

Леонтьева Т.И.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Переход России на инновационный путь развития в целях повышения эффективности экономики вызвал качественные изменения и структурные преобразования в образовательной среде, модернизация которой стала рассматриваться как необходимое условие обеспечения высоких темпов научно-технического прогресса и роста производства, уровня жизни граждан, конкурентоспособности страны на мировом рынке.

Важнейшую роль в системе образования играют высшие учебные заведения, современный период развития которых характеризуется, в первую очередь, поиском путей адаптации их деятельности к условиям рынка. В настоящее время идет процесс модернизации российской системы высшего профессионального образования, основная цель которого состоит в повышении его качества, в совершенствовании финансово-экономических механизмов, в росте экономической самостоятельности вузов и их экономической устойчивости. Одной из важнейших особенностей этого процесса является все более широкое привлечение в сферу образования внебюджетных средств. Кроме того, происходит реформирование бюджетного процесса путем развития программно-целевых методов его планирования, осуществляется переход к конкурентным способам распределения бюджетных средств. Изменение системы бюджетной поддержки вузов, а также наделение их существенной самостоятельностью в области внутривузовского управления требуют построения нового механизма управления, позволяющего осуществлять деятельность государственных вузов как полноправных субъектов рыночных отношений.

Таким образом, значение управленческого учета для вуза повышается. В условиях рынка учет призван, не снижая точности и объективности отчетной информации для внешних пользователей, одновременно обеспечивать управленческий персонал необходимой и своевременной информацией для целей управления как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе для достойного позиционирования на рынке образовательных услуг и поддержания их качества.

В связи с вышеизложенным в вузах необходимо внедрение системы управленческого учета, основанной на формировании единой информационно-аналитической базы, построенной как совокупности интегрированных подсистем бухгалтерского и управленческого учета. Современная система информационно-аналитического обеспечения управления в вузе должна формировать необходимую и достаточную базу данных для принятия обос-

нованных решений, направленных на повышение эффективности и качества образования, и являться связующим звеном между учетом и управлением.

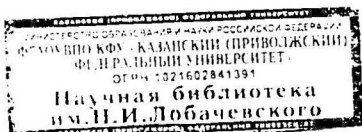
Однако в течение многих десятилетий в организациях государственного сектора в России формировалась и развивалась система бюджетного учета и отчетности, устанавливающая единый порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

Вузы осуществляют расходование средств исключительно на основании доведенных до них лимитов бюджетных обязательств через лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства. Основанием для расходования выделяемых из бюджета средств является утвержденная их главным распорядителем (Министерством образования и науки РФ) смета доходов и расходов. В соответствии с бюджетной классификацией финансовые средства распределяются по отдельным статьям. Смета действует в течение финансового года с 1 января по 31 декабря включительно. Лимиты бюджетных обязательств прекращают свое действие 31 декабря. Неиспользованные средства федерального бюджета подлежат возврату в бюджет. Таким образом, существующая система контроля за расходованием бюджетных средств через финансирование организаций по отдельным статьям экономической классификации является неэффективной с точки зрения ее управляемости, поскольку подразумевает расходование средств, а не эффективное их использование.

К тому же проведенное исследование действующего порядка учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг в высших учебных заведениях показало, что учетная информация не принимает во внимание специфику деятельности вузов и поэтому не соответствует возросшим требованиям управления. Применяемые на практике методики калькулирования не позволяют рассчитать себестоимость всех реализуемых в вузе образовательных услуг, поскольку на основе существующей системы учета в бюджетных учреждениях можно рассчитывать лишь годовую усредненную себестоимость оказания образовательных услуг.

В условиях повышения управленческой и экономической самостоятельности вузов возникла необходимость формирования учетной информации о затратах в целях управления ими, совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг.

Таким образом, разработка и внедрение систем управленческого учета в государственных образовательных учреждениях, действующих в рамках единой системы бюджетного учета, обеспечивают актуальность выбранной темы диссертационной работы в условиях заданных в настоящее время направлений модернизации в высшем образовании, которые существенным образом меняют привычные условия работы образовательных учреждений и требуют от них большей самостоятельности как в принятии управленческих решений, так и в финансовом обеспечении своей деятельности.





**Степень разработанности проблемы.** Вопросы управленческого учета и проблем создания его эффективных систем в хозяйствующих субъектах занимают одно из ключевых мест в дискуссиях отечественных и зарубежных специалистов.

В процессе исследования автором диссертации использовалось обширное научное наследие отечественной бухгалтерской школы, изучались труды ученых, внесших существенный вклад в становление и развитие теории и методологии управленческого учета, а именно работы А.С. Бакаева, П.С. Безруких, И.А. Белобжецкого, С.А. Белякова, М.А. Вахрушиной, О.И. Васильчук, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, О.В. Голосова, В.А. Ерофеева, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, З.В. Кирьяновой, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, Г.М. Лисовича, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, И.Е. Мизиковского, С.А. Николаевой, П.П. Новиченко, Н.Б. Озеровой, В.Ф. Паля, М.З. Пизенгольца, И.И. Поклада, Л.В. Поповой, Т.М. Садыковой, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, С.М. Шапигузова, А.Д. Шеремета и др.

Среди зарубежных публикаций применительно к отечественным экономическим условиям привлекают внимание фундаментальные работы зарубежных авторов: А. Апчерча, Х. Андерсона, Й. Бетге, К. Друри, У. Кинга, Д. Клинанда, Д. Колдуэлла, Э. Майера, Р. Манна, М. Мэтьюса, Б. Нидлза, Б. Райна, Т. Скоуна, К. Уорда, Д. Хана и др.

Однако результаты исследования специальной экономической литературы в области управленческого учета свидетельствуют о том, что практически все авторы рассматривают вопросы управленческого учета применительно к коммерческим предприятиям. Вопросам детализации учета затрат, их анализу и финансовым результатам на предприятиях бюджетной сферы не уделялось должного внимания. Проведенный анализ теоретических разработок в области управленческого учета бюджетных учреждений свидетельствует о том, что в настоящее время недостаточно проработанными остаются вопросы создания информационно-аналитической базы обеспечения системы управления вуза информацией о произведенных затратах и результатах деятельности. Открытым остается вопрос формирования комплекса ключевых показателей оценки результативности деятельности вуза. Это влечет за собой необходимость разработки методических и практических рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета в вузе в части предоставления упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Данные обстоятельства определяют актуальность темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель диссертационной работы состоит в развитии теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию информационно-аналитического обеспечения управленческого учета в вузе.

Для достижения поставленной цели предполагается рассмотреть и решить следующие основные задачи:

- проанализировать действующий порядок и обобщить опыт работы вузов по формированию учетной информации о затратах и результатах деятельности на базе данных бухгалтерского учета исполнения бюджета;

- обосновать необходимость реализации в вузе систематического и ситуационного управленческого учета для целей стратегического и оперативного управления;

- разработать систему бюджетирования деятельности вуза с учетом многоканального финансирования и выделения центров финансовой ответственности как основу организации управленческого учета;

- предложить методические основы учета и распределения затрат на реализацию образовательных программ в высших учебных заведениях;

- разработать предложения по организации управленческого учета с использованием автоматизированной информационной системы управления;

- уточнить перечень показателей деятельности вуза, используемых для анализа его результативности.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика согласно п.п. 1.4 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа"; п.п. 1.12 "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ"; п.п. 1.16. "Анализ и прогнозирование финансового состояния организации".

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность ГОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет" по организации управленческого учета.

**Предмет исследования** - совокупность теоретических, методологических и практических вопросов организации эффективной системы управленческого учета в государственных учреждениях высшего профессионального образования.

**Теоретической и методологической основой исследования** явились действующие методологические принципы бухгалтерского учета исполнения бюджета, сформированные в законодательной и нормативной базе, действующей в Российской Федерации, а также разработки отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблеме.

В процессе исследования были изучены данные управленческого и бюджетного учета и отчетности образовательных учреждений, документы методического и справочного характера по бухгалтерскому учету исполнения бюджета, налогообложению и формированию отдельных показателей бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями.

Методологической основой проведенного исследования послужила теория научного познания в ее конкретных приложениях. В процессе

работы применялись методы дедукции и индукции, системного и диалектического изучения проблем управленческого учета, методы выборки, группировки и сравнения.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию информационно-аналитической системы управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования с целью формирования достоверной финансовой информации и внутренней отчетности о затратах и результатах деятельности вуза на базе данных бухгалтерского учета исполнения бюджета для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

К основным результатам диссертационного исследования, характеризующим его научную новизну, относятся следующие:

- предложено определение понятия "управленческий учет", на основании обобщения теоретических источников учитывающее специфику деятельности бюджетного учреждения сферы высшего профессионального образования;

- даны предложения по формированию структуры управленческого учета, имеющей модульное строение и ориентированной на требования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях;

- рекомендована усовершенствованная классификация расходов вуза в разрезе статей бюджетной классификации с детализацией по кодам операций сектора государственного управления (КОСГУ), что позволяет учитывать затраты по центрам финансовой ответственности (ЦФО) на счетах бухгалтерского учета;

- предложена методика учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг, позволяющая учитывать трудоемкость участия каждой кафедры в реализации подготовки студентов по различным специальностям и формам обучения согласно экономически обоснованным базам распределения косвенных затрат;

- уточнена методика бюджетирования в образовательных учреждениях за счет моделирования финансовых потоков, разработки принципов формирования и мониторинга исполнения бюджета, а также нормативов финансирования различных категорий бюджетодержателей;

- предложены ключевые показатели деятельности вуза, соответствующие формы отчетов и аналитические процедуры, позволяющие анализировать количественные показатели за ряд лет, выявлять однонаправленные векторы изменений, а также обнаруживать положительные или негативные тенденции в динамике финансово-экономического состояния вуза.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** В рамках проведенного исследования представлен комплексный подход к решению проблемных вопросов в области бухгалтерского учета испол-

нения бюджета и формирования достоверной информации для целей эффективного управления деятельностью высших учебных заведений. Полученные результаты могут служить теоретической базой для дальнейших исследований в области бюджетного учета и оценки эффективности функционирования образовательных учреждений.

Теоретические выводы и предложения, сведенные к практическим заключениям и рекомендациям, могут использоваться на практике при совершенствовании информационно-аналитического обеспечения системы управленческого учета затрат и результатов деятельности в образовательных учреждениях.

Практическая значимость работы заключается в том, что основные положения, выводы, рекомендации и реализация результатов исследования дают возможность использовать их для совершенствования существующих методик управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования, при формировании необходимой информационной базы для оперативного и стратегического управления вузом.

Большое практическое значение имеют предложенные в работе:

- модель организации управленческого учета в части бюджетирования, учета и распределения затрат на образовательные услуги в ГОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет";
- разработанное программное обеспечение формирования и исполнения бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок, встроенное в программу оперативного и управленческого учета "1С.8:ТГУ. Управленческий учет", интегрированную с "1С.7:Бухгалтерия для бюджетных учреждений";
- методика формирования бюджета движения денежных средств и система внутреннего кредитования;
- классификация расходов для расчета себестоимости образовательных услуг;
- методика учета и распределения затрат по специальностям, реализуемым в университете;
- разработанная нормативная база бюджетного процесса в Тольяттинском государственном университете.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения, теоретические и практические результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах, докладывались на всероссийских и международных научно-практических конференциях. Практические положения диссертации по разработке структуры и созданию информационно-аналитической базы управленческого учета прошли апробацию и приняты к использованию в Тольяттинском государственном университете, что подтверждено решениями ученого совета данного вуза.

Материалы диссертации используются:

- в учебном процессе ГОУ ВПО «Тольяттинский государственный университет» при чтении лекций по дисциплинам "Финансовый и управленческий учет", "Учет и анализ в некоммерческих организациях";
- учебном процессе филиала в г. Тольятти НОУ ВПО «Самарская гуманитарная академия» при чтении лекций по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность»;
- учебном процессе ГОУ ВПО «Тольяттинский филиал Московского государственного университета пищевых производств» при чтении лекций по дисциплинам "Учет и анализ в некоммерческих организациях", "Финансовый и управленческий учет".

**Публикации.** Основные результаты выполненного исследования опубликованы в 7 работах автора общим объемом 4,76 печ. л.

**Структура и объем диссертации.** Работа включает в себя введение, три главы, заключение, библиографический список из 198 наименований, 19 приложений.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность исследования, рассматривается степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной научной литературе, определяются цель и задачи, предмет и объект диссертационного исследования, раскрыты его научная новизна, теоретическая и практическая значимость полученных результатов, приведена информация об апробации, публикациях и структуре работы.

В первой главе "**Современное состояние и система управления экономикой учреждений сферы высшего профессионального образования как основа для совершенствования управленческого учета в бюджетном учреждении**" изучено современное состояние российской системы высшего профессионального образования, выполняющей важные социально-экономические функции, в числе которых культурно-образовательная и производственно-экономическая. По результатам исследования к ключевым тенденциям в современных условиях можно отнести постоянное повышение потребности в образовательных услугах и углубление понимания роли образования в развитии национальной государственной системы, поскольку доказано, что роль и место любого государства в международном разделении труда, конкурентоспособность его продукции на мировых рынках зависят главным образом от двух факторов: качества подготовки специалистов и условий, которые созданы в стране для реализации их интеллектуального потенциала. Как определено

базовыми нормативно-правовыми документами, стратегическая цель государственной политики РФ в области высшего профессионального образования - обеспечение современного качества образовательной и научной деятельности, конкурентоспособности вузов на мировом уровне, а также сохранение их фундаментальности и соответствия актуальным и перспективным потребностям личности, общества и государства.

Таким образом, существенно меняются привычные условия работы образовательных учреждений: от них требуется большая самостоятельность как в принятии управленческих решений, так и в финансовом обеспечении своей деятельности.

Однако проведенные автором исследования показали: в настоящее время в большинстве образовательных учреждений отсутствует полноценная система раскрытия финансовой информации, позволяющая оценить финансово-экономическое состояние и уровень экономической устойчивости образовательного учреждения. Информационные асимметрии и непрозрачность ограничивают развитие современных механизмов управления.

Бухгалтерский учет исполнения бюджетов всех уровней и бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях осуществляются в соответствии с действующим законодательством: установлен единый порядок ведения бухгалтерского учета исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, действует Инструкция по бюджетному учету. Однако существующая система финансирования расходов федерального бюджета на высшее профессиональное образование не предполагает заинтересованности в эффективном использовании выделенных средств и в формировании позитивного финансового результата, поскольку вузы имеют право осуществлять расходование бюджетных средств исключительно на основании доведенных до них лимитов бюджетных обязательств.

Проведенный автором анализ текстов ежегодных бюджетных посланий Президента РФ за период 2000 - 2010 гг. показывает: потребность в реформировании системы управления финансами в вузах обусловлена не только их превращением в участников рыночной экономики, но и связанными с этим структурными изменениями как в самой системе высшего профессионального образования, так и в источниках ее финансирования в результате сокращения реально необходимого бюджетного финансирования, что определило неизбежность привлечения вузами внебюджетных средств.

Новый характер деятельности вузов предполагает формирование информационной системы, которая позволяла бы обосновывать принимаемые управленческие решения как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе для достойного позиционирования образовательных услуг на рынке и поддержания их качества. Таким образом, создание



информационно-аналитической базы является ключевым механизмом внедрения и развития системы управленческого учета.

В исследовании предложены основные этапы подготовки и внедрения системы управленческого учета в вузе (табл. 1). Результатом внедрения должна стать полноценная работа комплексной информационно-аналитической системы управленческого учета, позволяющей принимать экономически обоснованные управленческие решения путем анализа отчетности, полученной из регистров управленческого учета по различным аналитическим срезам.

Во второй главе **"Исследование системы управленческого учета в сфере высшего профессионального образования"** на основании исследования существующих подходов к определению систем управленческого учета сформулирован авторский подход к определению сущности управленческого учета применительно к бюджетным учреждениям.

Основопологающим понятием, относительно которого рассматриваются развитие управленческого учета и его значимость в системе управления организацией, является понятие информационно-аналитического обеспечения.

На основе анализа имеющихся публикаций по теме исследования, а также изучения концептуальных подходов к определению управленческого учета автором диссертационного исследования сформулированы следующие выводы:

- в связи с ростом потребности в интеграции разнородных данных - финансовых и нефинансовых, количественных и качественных, фактических, плановых и прогнозных - неизмеримо возросла роль информационных технологий в управленческом учете;

- к компетенции управленческого учета относится вся система организации управления образовательным учреждением в целом, включая систему оценки деятельности подразделений и функциональных блоков, стратегическое управление и управление человеческими ресурсами, т.е. управленческие технологии;

- работа с данными в управленческом учете - это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления информации, необходимой управленческому звену образовательного учреждения для осуществления планирования, оценки и контроля финансово-хозяйственной деятельности, оптимального использования ресурсов и контроля за полнотой их учета, на основании чего производится выбор наилучшей стратегии развития организации.

В процессе исследования выявлены отличительные черты финансовой политики вузов, оказывающие влияние на процесс реализации в них управленческого учета. Исходя из особенностей деятельности высших учебных заведений сформулирован авторский подход к определению управленческого учета в вузе: управленческий учет в бюджетном

### Этапы подготовки и внедрения управленческого учета в Тольяттинском государственном университете

Этап	Под-этап	Содержание
1. Разработка организационно-экономического механизма устойчивого развития вуза	1.1. Определение финансовой модели вуза.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Проведение анализа организационно-функциональной структуры вуза, материальных, денежных и документационных потоков</li> <li>Выявление точек концентрации финансовых результатов</li> </ul>
	1.2. Разработка документированных процедур	<ul style="list-style-type: none"> <li>Разработка нормативно-методических документов, регламентирующих процесс внедрения и функционирования комплексной системы управленческого учета</li> </ul>
	1.3. Выделение объектов планово-учетной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>Детализация направлений деятельности</li> <li>Определение центров финансовой ответственности</li> <li>Определение бизнес-направлений</li> </ul>
2. Разработка модулей структуры управленческого учета	2.1. Выделение элементов управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>Бюджетное планирование и мониторинг исполнения бюджета</li> <li>Учет и распределение затрат</li> <li>Анализ деятельности вуза</li> </ul>
	2.2. Разработка номенклатуры статей бюджетов	<ul style="list-style-type: none"> <li>Введение однотипной номенклатуры статей доходов и расходов с возможностью их отнесения на тот или иной центр ответственности и вид деятельности</li> </ul>
	2.3. Классификация затратных статей	<ul style="list-style-type: none"> <li>Переменные и постоянные затраты</li> <li>Прямые и косвенные затраты</li> </ul>
3. Разработка информационно-аналитического инструментария	3.1. Разработка технического задания на создание АИСУ	<ul style="list-style-type: none"> <li>Разработка задания на автоматизацию процессов формирования и исполнения бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок</li> </ul>
	3.2. Интеграция бюджетного и управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>Разработка правил трансформации данных бюджетного учета в управленческую информацию</li> <li>Доработка программного обеспечения, позволяющего использовать данные бюджетного учета для формирования информации в системе управленческого учета</li> </ul>
	3.3. Автоматизация	<ul style="list-style-type: none"> <li>Автоматизация информационно-аналитического инструментария управления доходной и расходной частями бюджета по каждому ЦФО и вузу в целом</li> </ul>
Результат	Полноценная работа комплексной информационно-аналитической системы управленческого учета на основе анализа отчетности, полученной из регистров управленческого учета по различным аналитическим срезам (по обучающимся, поставщикам, кодам затрат, видам услуг и продукции, срокам оплаты и т. п.), принимаются экономически обоснованные управленческие решения	



учреждении сферы высшего профессионального образования должен представлять собой интегрированную информационную систему, основной целью которой является информационно-аналитическое обеспечение руководителей всех уровней управления сведениями о затратах и результатах деятельности как всего вуза, так и отдельных его структурных подразделений, направлений деятельности, программ и проектов для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Из данного определения вытекает, что основная цель системы управленческого учета в бюджетном учреждении высшего профессионального образования - подготовка упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений, а предметом управленческого учета является образовательная и хозяйственная деятельность вуза в целом и его структурных подразделений. В свою очередь, каждая составляющая производственно-финансовой деятельности вуза включает в себя конкретные объекты управленческого учета.

Для реализации информационной системы управленческого учета в работе предложено использовать модульную структуру, состоящую из блоков систематического и ситуационного учета (рис. 1).



Рис. 1. Структура управленческого учета в вузе

Блок систематического учета выполняет функцию обеспечения всех уровней руководства вуза информацией для регулярного управления, используя данные бухгалтерской отчетности, и имеет модульную структуру.

Блок ситуационного (проблемного) учета предназначен для ситуационного управления, в том числе для управления качеством образования - такое управление требует специального информационно-аналитического обеспечения, базирующегося на внутренней управленческой отчетности (отчетности центров ответственности).

В качестве основных модулей систематического учета в диссертационном исследовании рекомендуется выделить: бюджетное планирование и мониторинг исполнения бюджета; учет и распределение затрат; анализ деятельности вуза.

В рамках модуля бюджетного планирования и мониторинга исполнения бюджета обеспечивается, в частности, увязка результатов основных направлений деятельности вуза с анализом исполнения доходов и расходов.

Модуль учета затрат должен стать ключевым в ближайшем будущем в связи с реализацией задачи повышения эффективности финансового менеджмента и воплощения на практике принципов бюджетирования, ориентированного на результат, поскольку внедрение современных методов расчета затрат является неотъемлемой частью бюджетной реформы.

Модуль анализа деятельности вуза - необходимый элемент системы управленческого учета организации, поскольку в современных условиях российские вузы должны уделять серьезное внимание вопросам разработки стратегии развития и формирования стратегических и финансовых планов. Таким образом, потребность в сборе, оценке, анализе и агрегировании информации, используемой для принятия экономически обоснованных стратегических решений, резко возрастает.

В третьей главе **"Организация управленческого учета и создание единой информационно-аналитической базы в вузе"** рассматриваются организационные аспекты построения системы управленческого учета в бюджетных учреждениях системы высшего профессионального образования.

Анализ и моделирование организационно-экономического механизма деятельности вуза со смешанным финансированием должны базироваться на результатах изучения финансовых потоков вуза. Внедрение системы управления финансовыми ресурсами вуза обеспечивает формирование достоверной финансовой информации и внутренней отчетности на базе данных бухгалтерского учета исполнения бюджета для принятия экономически обоснованных управленческих решений. Модуль "Бюджетное планирование и мониторинг исполнения бюджета" является составной частью общей системы управленческого учета вуза, основное функциональное предназначение которой - формирование и контроль

исполнения различных видов финансовых планов в разрезе соответствующих аналитик управленческого учета. В работе определено, что бюджетная система создается, во-первых, в рамках общей программы вуза по формированию децентрализованной системы управления и, во-вторых, как система, обеспечивающая основную деятельность вуза и формирующая информационную базу управленческого учета.

В диссертационном исследовании акцентировано внимание на том, что одним из важнейших элементов системы управления образовательным учреждением выступает управление себестоимостью производимых образовательных и иных услуг. Основой системы управленческого учета служит учет затрат, который заключается в их сборе и группировке, распределении по объектам учета, для которых требуется отдельный учет или оценка.

Второй модуль управленческого учета - "Учет и распределение затрат" - разработан на основе модели учета затрат и расчета рентабельности образовательных услуг (рис. 2). Реализация данной модели позволяет оценивать финансовые потоки по каждой специальности, рассчитывать рентабельность каждой образовательной услуги и принимать обоснованные решения:

- об установлении системы дифференцированного ценообразования;
- оптимизации затрат;
- источниках дотирования убыточных специальностей;
- о закрытии убыточной специальности.

В диссертации для целей расчета фактической себестоимости обучения студентов предложена группировка по способам распределения затрат, при которых:

- учитывается количество применяемых баз распределения затрат между объектами калькулирования (определены специальности, реализуемые в университете);
- затраты формируются по статьям и подразделяются на два типа: не требующие распределения (прямо относящиеся к объектам калькулирования) и требующие распределения (учитывающиеся в целом в расчете на обучающихся разных категорий).

Для реализации модуля "Учет и распределение затрат" в Тольяттинском государственном университете были выделены категории расходов в структуре себестоимости образовательных услуг и составлен классификатор затрат.

После того, как все затраты закреплены за центрами финансовой ответственности и отнесены к прямым или косвенным, выделяются этапы их распределения по специальностям:

- 1) распределение расходов кафедр, участвующих в процессе подготовки специалистов;
- 2) распределение расходов института (факультета), курирующего подготовку специалистов;
- 3) распределение расходов на оплату коммунальных услуг;
- 4) распределение общеуниверситетских расходов.



Рис. 2. Модель учета затрат и расчета себестоимости образовательных услуг

В результате полученных расчетов формируются финансовые потоки по каждой специальности и выводится положительный или отрицательный финансовый результат. Эти данные позволяют установить норматив отчислений кафедрам на финансовый год с учетом их рентабельности.

Использование предложенной автором методики позволяет оценить реальный вклад каждой образовательной программы в общий финансовый результат деятельности высшего учебного заведения.

Третий модуль "Анализ деятельности вуза" по сути своей является системой отчетов по текущей работе. Вся система управленческого учета в университете реализуется посредством использования информационной системы "Формирование и исполнение бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок", в рамках которой подготавливаются сводные документы, накопившие информацию о полученных доходах, понесенных расходах, имеющихся активах и обязательствах, а также о связанных с ними количественных показателях, финансовых, физических, человеческих ресурсах, о бюджетно-финансовой схеме управления организацией и законодательном регулировании.

В диссертации предложены основные формы управленческой отчетности, позволяющие оперативно осуществлять контроль текущей и планируемой деятельности и управление ею, поскольку формирование отчетов предусмотрено в режиме on-line: «Бюджет движения денежных средств»; «Анализ внебюджетных доходов вуза по источникам образования»; «Анализ расходов вуза по источникам финансирования, статьям экономической классификации, бюджетодержателям»; «Исполнение плана финансирования структурного подразделения»; «Отчет о движении товарно-материальных ценностей структурного подразделения»; «Анализ доходов и расходов структурных подразделений, находящихся на самофинансировании»; «Анализ задолженности студентов»; «Отчет об экономии средств при проведении конкурсных процедур» и др.

Предложенная система управленческой отчетности обеспечивает:

- развернутый анализ остатков и движения денежных средств и товарно-материальных ценностей в целом по университету и его подразделениям;

- анализ состояния расчетов с каждым студентом (по предоплатам, текущим платежам, скидкам, отсрочкам, задолженностям);

- формирование отчета об исполнении бюджета университета с разбивкой по статьям затрат, видам доходов, бюджетодержателям, а также в разрезе мероприятий, по которым необходимо определять результат выполнения (например, мероприятия программы развития университета);

- формирование плана финансирования по бюджетодержателям в разрезе источников финансирования, контроль соответствия плановых и освоенных сумм;

- формирование предстоящего потока денежных средств на основе статистического анализа и прогнозных данных в разрезе источников доходов, направлений расходов, периодов (по дням, неделям, месяцам), а также определение потребности в дополнительном финансировании.

Для осуществления финансового планирования в целях определения целесообразности отдельных направлений функционирования вуза, а также анализа их эффективности в диссертации предложена система ключевых показателей деятельности высшего учебного заведения (табл. 2)

Таблица 2

**Форма комплексного анализа ключевых показателей  
деятельности вуза**

№ п/п	Показатели оценки финансовой деятельности вуза
1	2
1	Бюджетные доходы по разделу «Образование», тыс. руб. в год
2	Бюджетные доходы вуза на одного бюджетного студента, тыс. руб. в год
3	Внебюджетные доходы по разделу «Образование», тыс. руб. в год
4	В том числе:
	доходы от платной образовательной деятельности
5	доходы от дополнительных образовательных услуг
6	доходы коммерческих структур
7	доходы от учебно-производственной деятельности
8	доходы от сдачи в аренду площадей
9	добровольные пожертвования и взносы физических и юридических лиц
10	прочие поступления
11	Внебюджетные доходы вуза на одного коммерческого студента, тыс. руб. в год
12	Общее число научно-исследовательских проектов, выполняемых вузом, шт.
13	Бюджетные доходы по разделу «Наука», тыс. руб. в год
14	В том числе:
	доходы от выполнения фундаментальных научных исследований (раздел 0111)
15	доходы от выполнения прикладных научных исследований (раздел 0708)
16	Внебюджетные доходы по разделу «Наука», тыс. руб. в год
17	В том числе:
	научно-технические услуги
18	целевые средства (гранты РФФИ, РГНФ, Президента РФ, областные)
19	хоздоговорные работы
20	Число студентов, обучаемых на платной основе, чел.
21	В том числе в разрезе курсов и форм обучения
22	Число студентов, обучаемых на бюджетной основе, чел.
23	Число выпускаемых студентов, обучаемых на бюджетной основе, чел.

1	2
24	Число выпускаемых студентов, обучаемых на платной основе, чел.
25	План приема студентов, обучаемых на бюджетной основе, чел.
26	План приема студентов, обучаемых на платной основе, чел.
27	Среднесписочная численность работников за соответствующий год, чел.
28	Средняя заработная плата по категориям персонала за год, руб. - профессор - доцент - старший преподаватель - ассистент - преподаватель высшей школы - УВП - АУП - ПОП
29	Расходы университета по основным направлениям, тыс. руб.
30	В том числе: заработная плата с начислениями
31	коммунальные платежи
32	приобретение оборудования, в том числе учебно-лабораторного
33	текущий ремонт зданий и сооружений
34	капитальный ремонт зданий и сооружений
35	прочие текущие затраты
36	капитальное строительство
37	Балансовая стоимость активов на конец соответствующего года, тыс. руб.
38	Эффективность расчетов, определяемая по наличию просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе по ее видам: -дебиторская -кредиторская
39	Коэффициент ликвидности: (Финансовые активы + Расчеты с дебиторами по доходам + Расчеты с дебиторами по выданным авансам) / (Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам + Расчеты с поставщиками и подрядчиками + Расчеты по платежам в бюджеты + Прочие расчеты с кредиторами)
40	Финансовые результаты учебной деятельности институтов (факультетов) В том числе в разрезе специальностей
41	Арендные площади, тыс. м <sup>2</sup>
42	Площади, сдаваемые в аренду, тыс. м <sup>2</sup>
43	Число направлений дополнительного профессионального образования
44	Число направлений подготовки бакалавров
45	Число магистерских программ

Данная форма позволяет анализировать количественные показатели за ряд лет, выявлять однонаправленные векторы изменений, а также обнаруживать положительные или негативные тенденции в динамике финансово-экономического состояния вуза и в конечном итоге принимать управленческие решения по дальнейшему развитию образовательного учреждения.

Для внедрения управленческого учета в вузе необходимо доработать используемый в бюджетном учреждении программный продукт с целью создания возможности использования данных бухгалтерского учета для формирования системы управленческого учета. При этом требуется организовать такой обмен информацией, при котором вся первичная информация поступает из системы бухгалтерского учета исполнения бюджета.

В данной связи предложено включение дополнительных аналитических признаков в счета бюджетного плана счетов и дополнительных реквизитов в выводимые на монитор при использовании программного продукта формы ввода данных первичного учета, что позволит формировать учетную информацию в разрезе контрагентов, договоров, структурных подразделений, видов расходов, источников финансирования.

В целях получения учетной информации из данных бухгалтерского учета в управленческий предложено установить соответствие статей и подстатей классификации операций бюджетного учета и управленческих статей расходов.

В результате в структуру бухгалтерской записи, помимо счета бухгалтерского учета, включены следующие коды аналитического учета (табл. 3).

*Таблица 3*

**Коды аналитического учета в структуре бухгалтерской записи**

№ п/п	Код аналитического учета
1	Контрагент
2	№ договора
3	Категория бюджетодержателя
4	Субсчет бюджетодержателя
5	Детализация КОСГУ (статья аналитического учета затрат)

Таким образом, сбор затрат по соответствующим объектам учета является информационной основой для планирования, проведения расчетов показателей деятельности как всей организации, так и ее подразделений. Кроме того, благодаря интеграции показателей сметы и плана счетов, произведенные затраты анализируются на соответствие плановым показателям.

В рамках реализации проекта организации управленческого учета в исследовании предложена информационная система "Формирование и исполнение бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок". В данной системе подлежат автоматизации процессы формирования смет и бюджетов, поэтапного финансирования, анализа исполнения бюджета, формирования плана закупок, проведения конкурсных процедур и учета движения товарно-материальных ценностей в соответствии с разработанным алгоритмом формирования и исполнения бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок, а также расчет себестоимости подготовки по специальностям на основе данных о прямых



затратах, производимых институтами, факультетами, кафедрами, и о косвенных общеуниверситетских затратах.

Программное обеспечение формирования и исполнения бюджета университета и общеуниверситетского плана закупок встроено в программу оперативного и управленческого учета "1С:ТГУ. Управленческий учет" и является его неотъемлемой частью. Программа "1С:ТГУ. Управленческий учет" реализована на платформе "1С:Предприятие. 8" и предназначена для автоматизации тех участков деятельности вуза, которые являются специфичными для него и не могут быть автоматизированы типовой программой "1С:Бухгалтерия для бюджетных организаций".

Усовершенствование программного обеспечения позволяет оперативно получать разнообразные отчеты для целей управленческого учета, вносить изменения в базу данных для проведения анализа чувствительности итоговых показателей к этим изменениям, проводить сквозные расчеты, затрагивающие одновременно весь финансовый поток по заданным аналитикам. В системе организованы сбор, хранение и обработка финансовой информации в форме массива многомерных данных, который позволяет оперативно определять не только стоимостное измерение финансовых потоков, но и их значения по другим измерениям соответствующих аналитических категорий (по источникам финансирования, статьям затрат, ЦФО, проектам и т.д.).

Таким образом, в рамках всего университета в целом и по каждому структурному подразделению существует единая информационная система, которая создает надежную основу для реализации целей управленческого учета и оптимизации затрат, бюджетирования и мониторинга исполнения бюджетов.

В заключении диссертационного исследования представлены основные результаты работы, выводы и практические рекомендации по наиболее значимым проблемам, решение которых позволит сформировать информационно-аналитическое обеспечение управленческого учета для эффективного управления деятельностью учреждений высшего профессионального образования, функционирующих в условиях многоканального финансирования и единой системы бюджетного учета.

## **ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### ***В изданиях, определенных ВАК***

1. Торхова, А.Н. Разработка и внедрение информационно-аналитической системы управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования на примере ГОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет" [Текст] / А.Н. Торхова // Вектор науки Тольят. гос. ун-та. - Тольятти, 2010. - Вып. 2. - С. 154-160. - 1,21 печ. л.
2. Торхова, А.Н. Разработка и внедрение управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования, функционирующих в условиях многоканаль-

ного финансирования и единой системы бюджетного учета [Текст] / А.Н. Торхова // Вестн. Самар. гос. ун-та путей сообщения. - Самара, 2010. - № 4. - С. 65-75. - 1,25 печ. л.

3. Торхова, А.Н. Организация управленческого учета в системе высшего профессионального образования (на примере ГОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет") [Текст] / А.Н. Торхова // Вестн. Самар. гос. ун-та путей сообщения. - Самара, 2009. - № 4 (16). - С. 29-35. - 0,78 печ. л.

#### *В других изданиях*

4. Торхова, А.Н. Анализ и моделирование организационно-финансового механизма деятельности вуза [Текст] / А.Н. Торхова // Стратегическое планирование развития городов России. Памяти первого ректора ТГУ С.Ф. Жилкина : сб. материалов Междунар. науч.-практ. конф. - Тольятти : ТГУ, 2010. - С. 351-357. - 0,36 печ. л.

5. Торхова, А.Н. Особенности учета и распределения затрат в высших учебных заведениях на примере ГОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет" [Текст] / А.Н. Торхова // Актуальные проблемы менеджмента в России. Проблемы развития экономического анализа и бухгалтерского учета в условиях финансового кризиса : сб. материалов Всерос. науч.-практ. конф./ ТГУ. - Тольятти, 2010. - С. 269-278. - 0,54 печ. л.

6. Торхова, А.Н. Система управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования [Текст] / А.Н. Торхова // Реформирование системы управления и мотивирующие системы оплаты труда на современном предприятии : сб. ст. VI Междунар. науч.-практ. конф. - Пенза, 2009. - С. 74-77. - 0,14 печ. л.

7. Торхова, А.Н. Организация управленческого учета в Тольяттинском государственном университете [Текст] / А.Н. Торхова // Вестн. Тольят. фил. Моск. гос. ун-та пищевых производств. - Сер. "Экономика". - Тольятти, 2007. - Вып. 1. - С. 164-172. - 0,39 печ. л.

8. Кузьмичева, А.Н. Методические указания по изучению темы "Повышение конкурентоспособности предприятия сферы услуг в условиях рынка" (для студентов экономических и неэкономических специальностей) [Текст] / Е.Г. Пипко, А.Н. Кузьмичева / Гос. акад. сферы быта и услуг. - Тольятти, 1997. - 3,0 печ. л.

Подписано в печать 06.12.2010.

Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.

Гарнитура "Times New Roman". Объем 1,0 печ. л.

Тираж 150 экз. Заказ № 441.

Отпечатано в типографии СГЭУ.

443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.



